



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika účtování, vykazování a oceňování zásob  
Accounting Issue, Evaluation and Reporting of Inventories

Student: Ivana Sukopová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2010

### **Prohlášení studenta**

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce, přílohy mi dané k dispozici jsem samostatně vložila a uvedla jsem všechny použité podklady a literaturu

Datum odevzdání: 7. 5. 2010

.....

## OBSAH

<b>1. ÚVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>2. ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA ZÁSOb.....</b>	<b>3</b>
2.1. Obsahové vymezení zásob .....	3
2.2. Třídění zásob .....	4
<b>3. OCEŇOVÁNÍ, ÚČTOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ ZÁSOb .....</b>	<b>8</b>
3.1. Oceňování zásob .....	8
3.1.1. Oceňování zásob při pořízení .....	8
3.1.2. Oceňování úbytků zásob .....	10
3.2. Účtování zásob .....	16
3.2.2. Účtování zásob způsobem A .....	18
3.2.3. Účtování o pořízení materiálu .....	19
3.2.4. Účtování o úbytcích materiálu .....	23
3.2.5. Aktivace materiálu a služeb .....	25
3.2.6. Účtování o zásobách vlastní výroby .....	26
3.2.7. Účtování o zboží .....	27
3.2.8. Inventarizace zásob .....	29
3.2.9. Opravné položky .....	33
3.2.10. Účtování zásob způsobem B .....	34
3.3. Vykazování zásob .....	38
<b>4. PROBLEMATIKA ÚČTOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ ZÁSOb VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI .....</b>	<b>39</b>
4.1. Charakteristika firmy .....	39
4.2. Účtování a oceňování zásob .....	43
4.3. Skladová evidence zásob .....	45
4.4. Inventarizace zásob .....	47
<b>5. ZÁVĚR.....</b>	<b>49</b>
Seznam použité literatury.....	51

# 1. ÚVOD

Pro svou bakalářskou práci jsem si vybrala téma Problematika účtování, oceňování a vykazování zásob.

Téma zásob pro mě bylo vždy zajímavé, neboť téměř každý podnik nějaké zásoby vlastní, a proto toto téma považuji za stále aktuální. Zásoby významně ovlivňují výsledek hospodaření každého podniku, neboť tržby z prodeje výrobků a zboží ve výrobním podniku jsou jeho hlavním příjmem a zároveň ovlivňují i jeho postavení na trhu. Každý výrobní podnik musí svůj výrobní program a sortiment přizpůsobovat přáním a požadavkům zákazníků, kteří určují podmínky na trhu. Podniky tak musí na jejich přání reagovat, například tím, že své výrobky neustále inovují a obohacují, neboť vlivem působení konkurence by svou nečinností mohly přijít o své zákazníky a samozřejmě s tím spojený zisk.

Význam zásob spočívá především v tom, že vyrovnávají časový nebo prostorový nesoulad mezi výrobou a spotřebou, pro podnik jsou tedy tou částí jeho užitkových hodnot, které byly vyrobeny, ale nebyly spotřebovány. Své zásoby podnik eviduje na skladech, proto je potřeba zajistit správnou a přesnou skladovou evidenci, zvolit vhodné metody pro oceňování přírůstků a úbytků zásob ze skladu a na sklad. V současné době jsou zásoby zároveň tématem velmi aktuálním z důvodu hospodářské krize. Je tedy potřeba mít správnou výši zásob na skladě. Velké množství zásob v sobě váže velké finanční prostředky, které by účetní jednotka mohla využít jinak a efektivněji, naopak malé množství zásob znamená zbytečné prodlevy. Důležité je tedy nejenom správné řízení zásob, což ale není předmětem této bakalářské práce, zajištění plynulosti odbytu a kompletace dodávky, ale především pak zvolit správné metody oceňování a účtování.

Zásoby a jejich účtování se řídí zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českým účetním standardem č. 015 – Zásoby.

Cílem této práce je charakterizovat obsahové vymezení zásob a roztrždit jejich jednotlivé složky. Dalším cílem je přiblížit oceňování zásob při pořízení a při jejich úbytku. Velká pozornost je v této bakalářské práci věnována účtování zásob, možným způsobům účtování o zásobách, s cílem ukázat hlavní rozdíly mezi nimi na praktických příkladech.

Dále se tato bakalářská práce zabývá inventarizací zásob, v níž jsou vysvětleny inventarizační rozdíly i s jejich účtováním. Také bude objasněno vykazování zásob na syntetických, podrozvahových a analytických účtech.

Praktická část bude zaměřena účtování, oceňování a vykazování zásob v konkrétní společnosti XYZ.

Vlastní návrhy, názory a připomínky jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

## **2. ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA ZÁSOb**

### **2.1. Obsahové vymezení zásob**

Zásoby upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „Zákon o účetnictví“), Vyhláška č. 500/2002 Sb. (dále jen „Vyhláška“), kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, a Český účetní standard 015 – Zásoby (dále jen „ČÚS“).

Jednotlivé složky zásob a jejich náplň vymezuje v § 9 Vyhláška takto:

- ❖ materiál,
- ❖ nedokončená výroba a polotovary,
- ❖ výrobky,
- ❖ zvířata,
- ❖ zboží,
- ❖ poskytnuté zálohy na zásoby.

Zásoby představují důležitou část majetku podniku, tedy jeho aktiva. Aktiva mají podniku přinášet ekonomický prospěch, jsou ocenitelná v peněžních jednotkách a jsou výsledkem minulých transakcí. Zásoby jsou zobrazovány v rozvaze na straně aktiv, a to ve skupině aktiv oběžných, jako jejich nejméně likvidní složka.

### **Oběžný majetek a jeho koloběh**

Zásoby se řadí mezi oběžný majetek, pro který je charakteristické, že soustavně mění svoji podobu a neustále obíhá. To vyjadřuje koloběh oběžného majetku, který spočívá v tom, že za peníze je nakoupen materiál, ten je vydán do výroby, kde vzniká nejprve nedokončená výroba a polotovary, potom hotové výrobky. Za výrobky, které jsou prodány vzniknou pohledávky a nakonec podnik opět dostane peníze. Peníze na konci koloběhu mají být větší než peníze vynaložené na počátku zajištění výroby, rozdílem je potom vyprodukovaný zisk.

Základním znakem oběžného majetku je tedy jeho krátkodobé používání v podnikové činnosti, předpokládá se jeho spotřeba do jednoho roku a přeměna na peněžní prostředky.

**Schéma č.1:** Oběžný majetek a jeho koloběh

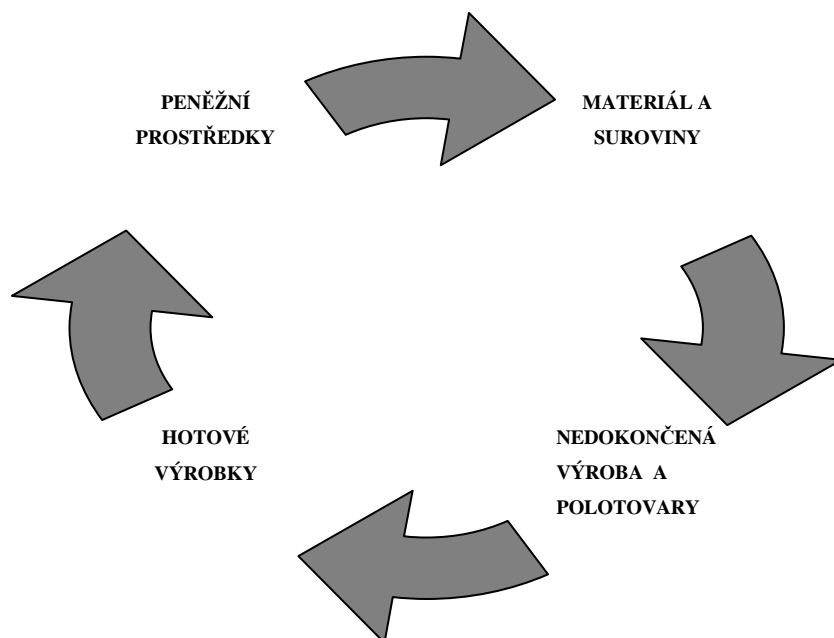


Schéma: vlastní

## 2.2. Třídění zásob

Zásoby jsou rozdělovány do dvou skupin:

- ❖ nakupované zásoby – skladový materiál a zboží,
- ❖ zásoby vlastní výroby – nedokončená výroba a polotovary vlastní výroby, hotové výrobky, zvířata.

### **Materiál**

Problematiku materiálu upravuje Zákon o účetnictví, Vyhláška a ČÚS – 015.



Materiálem jsou následující složky:

- ❖ suroviny – hmoty, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- ❖ pomocné látky – hmoty, které při výrobním procesu přecházejí také přímo do výrobku, ale netvoří jeho podstatu (laky, barvy),
- ❖ náhradní díly – předměty určené k uvedení majetku do původního stavu,
- ❖ obaly a obalové materiály – slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, vlastních výrobků a zboží, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží,
- ❖ další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění,
- ❖ pokusná zvířata,
- ❖ drobný hmotný majetek, který se účetní jednotka rozhodla účtovat jako zásobu.

### **Nedokončená výroba**

Nedokončenou výrobu upravuje Zákon o účetnictví, Vyhláška a ČÚS – 015.

Nedokončenou výrobou se rozumí produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni, a proto již nejsou materiálem, ale také ještě nejsou hotovým výrobkem. Nedokončená výroba může vznikat i v dalších oblastech, jako je například opravárenská činnost, projekční činnost, ale i další služby, při nichž nevznikají hmotné produkty.

### **Polotovary vlastní výroby**

Polotovary vlastní výroby upravuje Zákon o účetnictví, Vyhláška a ČÚS – 015.

Polotovarem se rozumí produkty, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky. Na rozdíl od nedokončené výroby jsou již samostatně prodejné.

## **Hotové výrobky**

Problematicku výrobků upravuje Zákon o účetnictví, Vyhláška a ČÚS – 015.

Výrobkem se rozumí finální produkty, které jsou určeny k prodeji mimo účetní jednotku, případně ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

## **Zvířata**

Problematicku zvířat upravuje Zákon o účetnictví, Vyhláška a ČÚS – 015.

Zvířata jsou specifickým druhem zásoby, který je typický pro zemědělskou výrobu. Mohou být pořízeny jak nákupem, tak vlastní činností (pokud je společnost zaměřena na chov zvířat).

Mladými a ostatními zvířaty se rozumí veškerá zvířata, která nejsou vykazovány v dlouhodobých hmotných aktivech, a to:

- ❖ mladá chovná zvířata,
- ❖ zvířata ve výkrmu,
- ❖ kožešinová zvířata,
- ❖ ryby,
- ❖ včelstva,
- ❖ hejna slepic, krůt, kachen, perliček a hus na výkrm.

## **Zboží**

Zboží upravuje Zákon o účetnictví, Vyhláška a ČÚS – 015.

Zbožím jsou movité věci včetně zvířat, které vlastník pořizuje za účelem dalšího prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje.

Zboží dále zahrnuje:

- ❖ dospělá zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat,

- ❖ výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen,
- ❖ nemovitosti a pozemky, které účetní jednotka s předmětem činnosti nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje v nezměněné podobě a sama je nepoužívá, nepronajímá a ani na nich neprovádí technické zhodnocení.

### **Poskytnuté zálohy na zásoby**

Poskytnuté zálohy na zásoby upravuje Zákon o účetnictví, Vyhláška a Zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “Zákon o DPH”).

Specifickou součástí zásob jsou také zálohy poskytnuté dodavatelům zásob, tj. peněžní částky vyplacené před uskutečněním dodávky materiálu či zboží. Záloha je zúčtována při dodání a majetková položka pohledávky je nahrazena majetkovou položkou příslušných zásob. Záloha může být krátkodobá (nepřesahující dobu jednoho účetního období pro její zúčtování s dodávkou) nebo dlouhodobá (k jejímu zúčtování dojde za období delší, než je jedno účetní období). Důležité je si uvědomit účelové určení poskytnuté zálohy, a to výlučně na pořízení zásob, neboť jiné poskytnuté zálohy se vykazují v jiných částech rozvahy.

Organizace může stejným způsobem jako o zásobách účtovat i o **drobném hmotném majetku**, pokud účetní jednotka rozhodla, že nepatří do dlouhodobého hmotného majetku. Za drobný hmotný majetek jsou považovány samostatné movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok, jejichž vstupní cena nepřesahuje hranici stanovenou účetní jednotkou pro povinné začlenění do dlouhodobého majetku.

Do zásob nemohou být zařazeny pozemky a stavby, pokud nejsou zbožím, předměty z drahých kovů, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, případně jejich soubory, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, pěstitelské celky trvalých porostů a základní stádo či tažná zvířata, bez ohledu na výši jejich ocenění. Dále nemohou být do zásob zařazeny náhradní díly pořízené společně se strojem či zařízením, pokud při pořízení nebyly známy jejich ceny.

### **3. OCEŇOVÁNÍ, ÚČTOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ ZÁSOb**

#### **3.1. Oceňování zásob**

Pod pojmem oceňování se v účetnictví rozumí přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám. Zásoby jsou při pořízení oceňovány v závislosti na způsobu pořízení. Při oceňování pořízených zásob organizace vychází ze základních pravidel oceňování, které upravuje Zákon o účetnictví, § 24 a § 25 a Vyhláška, § 49. Zvolené způsoby oceňování je organizace povinna uvést v příloze k účetní závěrce.

##### **3.1.1. Oceňování zásob při pořízení**

Účetní jednotky jsou povinny oceňovat zásoby k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne, nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje. Toto ocenění je účetní jednotka povinna uvést v účetních knihách.

Veškeré zásoby, o kterých účetní jednotka účtuje, musí být oceněny v peněžních jednotkách, v českých korunách.

Typy ocenění zásob při pořízení:

- ❖ pořizovací cena,
- ❖ vlastní náklady,
- ❖ reprodukční pořizovací cena.

##### **Pořizovací cena**

Používá se při pořízení zásob za úplatu. Je to cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady spojené s jeho pořízením, tzv. vedlejší pořizovací náklady. Do těchto nákladů patří zejména přepravné, clo, pojistné, provize a aktivace vnitropodnikových služeb (zejména přepravní náklady a náklady na zpracování materiálu).

Do pořizovací ceny zásob není možné zahrnout finanční náklady, např. úroky z úvěru a půjček poskytnutých na jejich pořízení, smluvní pokuty a penále a jiné sankce smluvních vztahů a kurzové rozdíly.

*Vyhláška však neuvádí všechny vedlejší pořizovací náklady, které mohou účetní jednotce vzniknout v souvislosti s pořízením zásob, a které jsou rovněž zahrnovány do pořizovací ceny. O tom, zda náklady, které jsou součástí pořizovací ceny zásob, ale nejsou uvedeny ve Vyhlášce, budou součástí pořizovací ceny zásob či nikoliv, je možné rozhodnout ve vnitropodnikové směrnici účetní jednotky.*

### **Vlastní náklady**

Vlastními náklady se oceňují zásoby vytvořené vlastní činností (nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky a přírůstky zvířat). Za vlastní náklady jsou považovány přímé náklady spojené s výrobou, může do nich však vstoupit i část nepřímých nákladů, které se k činnosti vztahují.

Přímé náklady jsou takové náklady, které se vztahují k určitému druhu výrobků nebo služeb a jsou na ně přímo zjistitelné. Přímé náklady zahrnují přímý materiál (suroviny a polotovary přímo zjistitelné ve výrobku), přímé mzdy včetně zdravotního a sociálního pojištění, přímé odpisy a přímá energie, pokud se jedná o stroje, které jsou určeny pro výrobu pouze jednoho výrobku.

Nepřímé náklady jsou pak společné pro více druhů výkonů a souvisí s obsluhou a řízením výroby, tzv. výrobní režie. Nepřímé náklady zahrnují nepřímý materiál (pomocný materiál, spojovací materiál a maziva), nepřímou práci, která souvisí s obsluhou a řízením výroby a ostatní výrobní režii (náklady na spotřebu energie, odpisy, atd.), vždy se však musí jednat o skutečně vynaložené náklady. Zjištěné celkové nepřímé náklady za určité období se potom rozvrhnou na jednotlivé druhy výkonů. Dále nepřímé náklady zahrnují náklady nevýrobní povahy, a to odbytovou režii (reklama, doprava, obchodní provize, atd.) a správní režii (administrativa, ostraha, atd.).

Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů nebo výše nákladů podle způsobu kalkulace vnitropodnikové ceny výrobků.

*Otázkou je, zda je pro společnost výhodnější oceňovat zásoby vlastní výroby pouze na úrovni přímých nákladů nebo zahrnout i část nepřímých nákladů. Pokud si organizace vyrábí výrobky pro vlastní potřebu, pak je ocenění na úrovni přímých nákladů dostačující. Pokud organizace vyrábí vlastní činností zásoby, které neslouží pouze pro její potřebu, ale slouží i k prodeji, pak by ocenění na úrovni přímých nákladů nebylo dostačující, a proto je*

*nutné zahrnout i náklady nepřímé. Vlastní náklady jsou součástí prodejní ceny, která by měla pokrývat jak veškeré náklady spojené s výrobou výrobku, tak i zisk.*

### **Reprodukční pořizovací cena**

Je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cenou jsou oceňovány:

- ❖ zásoby získané bezúplatným nabytím (např. nabytí majetku darováním),
- ❖ zásoby nově nalezené (např. přebytky zásob nalezené při inventarizaci),
- ❖ vklady zásob do podnikání,
- ❖ zvířata vlastního odchovu, pokud nejsou oceněna vlastními náklady,
- ❖ odpad a zbytkové produkty,
- ❖ zásoby vytvořené vlastní činností, u nichž nelze zjistit náklady na jejich vytvoření.

*Účetní jednotka pro ocenění zásob použije znalecký posudek nebo kvalifikovaný odhad. Kvalifikovaný odhad může účetní jednotka využít, pokud by náklady na znalecký posudek byly neúměrně vysoké. Zjištění aktuálních cen zásob lze zjistit z veřejně dostupných zdrojů, např. internetu.*

### **3.1.2. Oceňování úbytků zásob**

Zásoby pořízené nákupem nebo vlastní činností vedené na skladě je nutno při jejich vyskladnění rovněž ocenit. Ocenění přírůstků zásob na skladě je však rozdílné v rámci jednotlivých nákupů, a proto je nutno vybrat ze způsobů ocenění zásob při vyskladnění ten, který nejvíce vyhovuje podmínkám účetní jednotky a příslušných druhů zásob.

Ocenění zásob na skladě bez ohledu na způsob jejich nabytí se zvyšuje o vyúčtovanou cenu za jejich zpracování nebo o vlastní náklady na jejich zpracování.

Typy ocenění úbytků zásob:

- ❖ skutečná pořizovací cena,
- ❖ metoda FIFO,
- ❖ metoda LIFO,
- ❖ metoda průměrných cen,
- ❖ pevná cena s odchylkou.

### **Skutečná pořizovací cena**

Je nutno sledovat skutečnou cenu použitého materiálu nebo zboží od jejich nákupu až po jejich spotřebu nebo prodej. Jedná se zejména o drobnou zakázkovou výrobu, kdy je použit konkrétní materiál na konkrétní zakázku. Výběr použitého materiálu je obvykle ovlivněn zákazníkem i z hlediska ceny (např. materiál při stavebních pracích, látky v zakázkovém krejčovství apod.). Jednotlivé položky jsou sledovány samostatně a při spotřebě účtovány ve skutečné výši do nákladů, a to v třídění podle jednotlivých zakázek.

### **Metoda FIFO**

Pojmenování metody FIFO je odvozeno z anglického First-In, First-Out, tj. první dovnitř, první ven. Při této metodě se u určitého druhu zásob používají pro výdej ty ceny, které jsou nejstarší. Metoda FIFO tedy nebere v úvahu skutečné individuální ocenění konkrétního spotřebovaného druhu zásob.

Nevýhodou této metody je, že je nutné vhodným způsobem neustále sledovat počet kusů oceněných konkrétní cenou.

**Tabulka č. 1:** Ocenění úbytku materiálu metodou FIFO

Na skladě je k dispozici celkem 650 kg materiálu, který byl nakoupen takto:

Datum	Pohyb	Množství v kg	Cena v Kč za 1 kg
12. 1. 2010	Příjem	150	20
5. 2. 2010	Příjem	220	19
20. 2. 2010	Příjem	160	21
10. 3. 2010	Příjem	120	22
15.3. 2010	Výdej	200	19,75

Zdroj: vlastní

**Výdej 15. 3. v množství 200 kg bude oceněn takto:**

$$(150 \text{ kg} \times 20 \text{ Kč} + 50 \text{ kg} \times 19 \text{ Kč}) = 3.950 \text{ Kč}$$

$$\text{Cena za měrnou jednotku: } (3.950 / 200) = 19,75 \text{ Kč / kg}$$

**Metoda LIFO**

Pojmenování metody LIFO je odvozeno z anglického Last-In, First-Out, tj. poslední dovnitř, první ven (tato metoda však není českou účetní legislativou povolena).

**Metoda průměrných cen**

Zásoby stejného druhu lze vést na skladě v ocenění cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen. Lze zvolit dvě varianty ocenění vydaných zásob pomocí váženého aritmetického průměru:

- ❖ vážený aritmetický průměr proměnlivý – spočívá v tom, že po každém novém přírůstku určitého druhu zásoby se zjišťuje i nový průměr. Vypočítá se podle vzorce:

Zásoba na skladě v Kč + poslední přírůstek v Kč

Materiál na skladě v množství + poslední přírůstek v množství



- ❖ vážený aritmetický průměr periodický – spočívá v tom, že se průměr nezjišťuje po každém jednotlivém přírůstku zásob, ale vypočítá se jediný průměr za určité období ne delší než 1 měsíc. Takto zjištěná pořizovací cena se použije pro ocenění vydaného materiálu v dalším období. Vypočítá se podle vzorce:

$$\frac{\text{Zásoba na skladě v Kč na počátku období} + \text{přírůstek za období v Kč}}{\text{Množství materiálu na skladě na počátku období} + \text{přírůstky v množství za období}}$$

Metoda váženého aritmetického průměru je celosvětově nejpoužívanější metodou oceňování zásob při jejich vyskladnění.

**Tabulka č. 2:** Ocenění úbytku zásob metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého

Datum	Pohyb	Množství v kg	Cena v Kč za 1 kg
12. 1. 2010	Příjem	150	20
5. 2. 2010	Příjem	220	19
20. 2. 2010	Příjem	160	21
10. 3. 2010	Příjem	120	22
15. 3. 2010	Výdej	200	20,28

Zdroj: vlastní

**Výpočet váženého aritmetického průměru proměnlivého:**

$$(150 \text{ kg} \times 20 \text{ Kč} + 220 \text{ kg} \times 19 \text{ Kč} + 160 \text{ kg} \times 21 \text{ Kč} + 120 \text{ kg} \times 22 \text{ Kč}) / (150 + 220 + 160 + 120) = 20,28 \text{ Kč / kg}$$

**Výdej 15. 3. v množství 200 kg bude oceněn takto:**

$$200 \text{ kg} \times 20,28 \text{ Kč / kg} = 4.056 \text{ Kč}$$

**Tabulka č. 3:** Ocenění úbytku zásob metodou váženého aritmetického průměru periodického

Datum	Pohyb	Množství v ks	Cena v Kč za 1 ks
12. 2. 2010	Příjem	800	220
5.2. 2010	Příjem	200	180
28. 2. 2010	Výdej	900	212

Zdroj: vlastní

#### **Výpočet váženého aritmetického průměru periodického:**

Hodnota součástek na skladě je 212.000 Kč..... $(800 \text{ ks} \times 220 \text{ Kč} / \text{ks} + 200 \text{ ks} \times 180 \text{ Kč} / \text{ks})$

Množství součástek na skladě je 1.000 ks..... $(800 \text{ ks} + 200 \text{ ks})$

Průměrná cena zásob na skladě v únoru 2010 je 212 Kč..... $(212.000 \text{ Kč} / 1.000 \text{ ks})$

#### **Výdej 28. 2. v množství 900 ks bude oceněn takto:**

Spotřeba součástek za únor 2010 celkem je 190.800 Kč..... $(900 \text{ ks} \times 212 \text{ Kč} / \text{ks})$

#### **Pevná cena s odchylkou**

Při použití metody pevné ceny s odchylkou se pro každý druh zásob stanoví pevná skladová cena, která se zjistí např. zprůměrováním aktuálních skutečných cen, přepokládaných cen nebo smluvně dohodnutých cen, a která se mění většinou až se změnou účetního období. Skladové účty se rozdělí na dva účty analytické, kdy na jednom účtu se účtuje v pevné ceně, na druhém se účtuje rozdíl mezi pevnou cenou a cenou dodávky. Tento rozdíl je nazýván oceňovací odchylkou.

Pro výpočet odchylek u spotřebovaných zásob se používá zpravidla koeficientu v tomto tvaru<sup>1</sup>:

<b>Varianta 1:</b>
$K = (PSO + PřO) / (PSZ + PřZ)$
$ÚO = k \times ÚZ$

<b>Varianta 2:</b>
$K = ÚZ / (PSZ + PřZ)$
$ÚO = k \times (PSO + PřO)$

<b>Varianta 3:</b>
$K = ÚZ / (PSZ + PřZ)$
$ÚO = k \times (PSO + PřO)$

Kde:  
 PSO = počáteční stav oceňovací odchylky  
 PřO = přírůstek oceňovací odchylky  
 ÚO = úbytek oceňovací odchylky  
 PSZ = počáteční stav zásob  
 PřZ = přírůstek zásob  
 ÚZ = úbytek zásob  
 KSZ = konečný stav zásob  
 K = koeficient

**Tabulka č. 4:** Ocenění úbytku zásob metodou oceňovacích odchylek

Pevná cena je 5,70 Kč za 1 kg

Pořadí	Text	Kg	Skutečná cena pořízení v Kč/kg	Cena pořízení skutečná v Kč	Cena pořízení pevná v Kč	Odchylky
1.					940	- 30
2.	nákup	400	5,1	2.040	2.280	- 240
3.	nákup	300	6	1.800	1.710	90
4.	nákup	600	5,5	3.300	3.420	- 120
5.	výdej	400			2.280	- 82

Zdroj: vlastní

<sup>1</sup> Landa, M.: Účetnictví podniku, Praha: Eurolex Bohemia a. s., 2006, str. 175

**Výpočet odchylky při výdeji 500 kg zásob (použita varianta a) :**

$$- 30 + ( - 240 + 90 - 120 ) / 940 + 7.410 = - 300 / 8.350 = - 0,035928$$

$$- 0,035928 \times 2.280 = - 81,92$$

**Výpočet odchylky při výdeji 500 kg zásob (použita varianta b) :**

$$2.280 / 6.070 + 2.280 = 0,27305$$

$$0,27305 \times ( - 30 - 240 + 90 - 120 ) = - 81,92$$

**Výpočet odchylky při výdeji 500 kg zásob (použita varianta c) :**

$$2.280 / 940 + 7.410 = 0,27305$$

$$0,27305 \times ( - 30 - 240 + 90 - 120 ) = - 81,92$$

## **3.2. Účtování zásob**

### **3.2.1. Směrná účtová osnova**

Organizace využívá k účtování o zásobách účtů v účtové třídě 1 - Směrné účtové osnovy, která je přílohou č. 4 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona o účetnictví.

#### **Účty účtové třídy 1 – Směrné účtové osnovy**

Účtová skupina 11 – Materiál

Účtová skupina 12 – Zásoby vlastní výroby

Účtová skupina 13 – Zboží

Účtová skupina 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

Účtová skupina 19 – Opravné položky k zásobám

**Směrná účtová osnova** je seznam účtových tříd a účtových skupin, v rámci kterých si dále účetní jednotka stanoví potřebné syntetické a analytické účty.

Na základě směrné účtové osnovy sestavuje účetní jednotka **účtový rozvrh**. Účtový rozvrh je seznam všech syntetických a analytických účtů, které bude v účetním období používat. Účetní jednotky sestavují účtový rozvrh pro každé účetní období a v průběhu účetního období je možné tento účtový rozvrh doplňovat. Pokud nedochází k prvnímu dni účetního období ke změně účtového rozvrhu platného v předcházejícím účetním období, postupuje účetní jednotka podle tohoto rozvrhu i v následujícím účetním období.

### **Syntetické účty**

Jednotlivé účtové skupiny se dále dělí na syntetické účty. Konkrétní úprava závisí na rozhodnutí účetní jednotky s tím, že musí vycházet ze závazné směrné účtové osnovy. V účetních jednotkách, které vedou účetnictví v plném rozsahu, mají syntetické účty kromě názvu také trojmístné číselné označení. První číslice v trojčíslí označuje účtovou třídu, druhá číslice účtovou skupinu uvnitř dané účtové třídy a třetí číslice udává pořadí účtu v příslušné účtové skupině.

#### **Příklad č. 1: Označení syntetického účtu**

##### **112 – Materiál na skladě**

účtová třída: 1 – Zásoby

účtová skupina: 11 – Materiál

účet: 112 – Materiál na skladě

### **Analytické účty**

Účetní jednotky v rámci syntetických účtů mohou vytvářet účty analytické, které zajišťují podrobnější členění, například podle potřeb daňových předpisů, potřeb účetní závěrky a dalších potřeb účetní jednotky. Dále je analytické účty možno členit dle jednotlivých druhů majetku, míst uložení či umístění při účtování o majetku a hmotně odpovědných osob.

#### **Příklad č. 2: Označení analytického účtu**

##### **132 – Zboží na skladě a v prodejnách**

132 / 100 – Zboží na skladě a v prodejnách – pořizovací cena

132 / 100 – Zboží na skladě a v prodejnách – prodejní cena

Při účtování zásob si podle ČÚS účetní jednotky mohou vybrat mezi dvěma způsoby vedení záznamů o pořízení a úbytku zásob. Jde o volbu mezi průběžným způsobem (označován jako způsob A účtování o pořízení a úbytku zásob) a periodickým způsobem (označován jako způsob B účtování o pořízení a úbytku zásob). Účetní jednotka může účtovat zásoby oběma způsoby, ale v rámci analytických účtů podle míst uskladnění (odpovědných osob) může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů. V rámci jednoho skladu tedy účetní jednotka nemůže použít současně oba způsoby pro účtování o různých druzích zásob. Během účetního období nelze zvolenou metodu účtování měnit, změnu účetní metody lze však provést na počátku dalšího účetního období. Vybraná metoda účtování by měla být uvedena ve vnitřních směrnících, nejen kvůli povinnosti používat pouze jednu vybranou metodu, ale také kvůli případné kontrole (kontrola finančního úřadu a externí audit).

### **3.2.2. Účtování zásob způsobem A**

Udrhuje záznamy o nakoupených zásobách a o nákladech prodaných zásob na stále aktuální bázi. Z účetnictví je možno v průběhu účetního období kdykoliv zjistit stav zásob na skladě a jejich hodnotu v korunách.

Nakupované zásoby se v průběhu roku zúčtovávají na příslušný rozvahový účet zásob v 1. účtové třídě a do nákladů se dostávají na základě výdejek při jejich spotřebě. Umožňuje tak v kterémkoliv okamžiku zjišťovat skutečné náklady vynaložené na dosažení příslušných výnosů v daném účetním období.

U dodavatelského způsobu pořízení zásob se v průběhu účetního období složky pořizovaných zásob účtují na vrub pořizovacích účtů zásob v účtových skupinách 11 – Materiál a 13 – Zboží, se souvztažným zápisem na příslušných účtech zúčtovacích vztahů, popř. na finančních účtech. Spotřeba materiálu a prodej zboží se pak účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy a u prodeje materiálu na vrub účtu 54x – Prodaný materiál se souvztažným zápisem na příslušném účtu zásob.

Při pořízení zásob vlastní činností se opět jednotlivé složky vlastních nákladů účtují přímo nebo prostřednictvím aktivace na příslušné pořizovací nebo evidenční účty zásob (skupina 11 – Materiál a 12 – Zásoby vlastní výroby). Spotřeba těchto zásob se opět zúčtovává až v okamžiku jejich skutečné spotřeby.

Skutečný stav zásob je se stavem účetním porovnáván povinně jednou za účetní období, a to k okamžiku, ke kterému je sestavena účetní závěrka.

### 3.2.3. Účtování o pořízení materiálu

#### Pořízení materiálu od tuzemského dodavatele

**Tabulka č. 5:** Účtování nákupu materiálu v tuzemsku způsobem A

Pořadí	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	Počáteční stav materiálu k 1. 1. 2010	5.000	112	701
2.	FAP za nákup materiálu	15.000	111	321
3.	FAP za dopravu materiálu	3.000	111	321
4.	Příjemka na materiál převzatý na sklad	18.000	112	111
5.	Úhrada faktury za nákup materiálu z BÚ	15.000	321	221
6.	Úhrada faktury za dopravu materiálu z BÚ	3.000	321	221
7.	Vydání materiálu do spotřeby na základě výdejky	4.000	501	112
8.	Konečný stav materiálu k 31. 12. 2010	19.000	702	112

Zdroj: vlastní

#### Pořízení materiálu z jiných zemí

Při pořízení materiálu ze zahraničí se musí od 1. 5. 2004 rozlišovat, zda se jedná o pořízení materiálu z jiného členského státu Evropské Unie (“dále jen EU”) nebo zda se jedná o dodávku ze třetích zemí, tedy zemí mimo EU. Třetími zeměmi rozumíme státy, které nejsou členy EU např. Švýcarsko, Norsko, státy východní Evropy, USA, atd.

#### Pořízení materiálu z jiného členského státu EU

Při pořízení materiálu z jiného členského státu EU je faktura od zahraničního dodavatele účtována obdobně jako faktura od českého dodavatele, je pouze nutné přepočítat částku fakturovanou v cizí měně na české koruny. Pro přepočet lze použít buď pevný kurz (kurz ČNB platný na začátku období, jehož délku si účetní jednotka stanoví ve vnitropodnikové směrnici) nebo denní kurz (aktuální kurz ČNB ke dni uskutečnění účetního případu). Období, pro které účetní jednotka používá pevný kurz, nesmí být delší než účetní období.

### Výpočet a zaúčtování DPH z pořízení materiálu

Společnost z členského státu EU, dodávající české firmě materiál či zboží, nebude tento materiál zdaňovat daní z přidané hodnoty na výstupu, pokud jí česká firma sdělí svoje daňové identifikační číslo. Česká firma (kupující) si sama vypočte DPH z přijaté dodávky materiálu (zboží) a má povinnost tuto vypočtenou daň odvést finančnímu úřadu, což se v praxi označuje jako samovyměření. V případě, že má česká firma od prodávajícího z členského státu EU daňový doklad (fakturu o nákupu), bude mít zpravidla i nárok na odpočet, tzn. že daň na vstupu i na výstupu bude stejná a odvod finančnímu úřadu v končeném důsledku bude nulový.

**Tabulka č. 6:** Příklad na pořízení materiálu z jiného členského státu EU

Pořadí	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	FAP od německého dodavatele	50.000	111	321
2.	Povinnost přiznat daň: 50.000 Kč x sazba DPH 20 %	10.000	349	343
3.	Nárok na odpočet	10.000	343	349

Zdroj: vlastní

Účetní jednotka ve vnitřní směrnici uvádí pevný kurz ve výši 25 Kč / 1 EUR, pro samovyměření daně je vhodné použít pomocný účet, např. 349 – Spojovací účet k DPH (číselné označení i název účtu je v pravomoci účetní jednotky).

### Dovoz materiálu ze zemí mimo EU

V případě dovozu materiálu ze zemí mimo EU je dovozce povinen podat příslušnému celnímu úřadu prohlášení na tiskopise Jednotná správní deklarace. Výši cla vyměří příslušný celní orgán na základě celní deklarace, které je dovozce povinen uhradit. Výši DPH si dovozce vypočte sám a přizná ji ve svém běžném daňovém přiznání k DPH, kde si zároveň uplatní i nárok na odpočet DPH a výsledná daňová povinnost z dovozu je tedy nulová.



**Tabulka č. 7:** Příklad na pořízení materiálu ze zemí mimo EU

Pořadí	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	FAP za nákup materiálu od švýcarského dodavatele	42.000	111	321
2.	Clo	6.000	111	379
3.	Povinnost přiznat DPH ve výši 20 % a nárok na odpočet DPH ve výši 20 %	9.600	349 (odpočet)	349 (závazek)
4.	Úhrada faktury švýcarskému dodavateli (stejný kurz jako při fakturaci)	42.000	321	221
5.	Úhrada vyměřeného cla celnímu úřadu	6.000	379	221

Zdroj: vlastní

**Pořízení materiálu jinými způsoby:**

Materiál lze dále pořídit:

- ❖ bezúplatným nabytím materiálu (darem),
- ❖ vkladem materiálu podnikatelem do společnosti,
- ❖ přebytek materiálu zjištěný při inventarizaci,
- ❖ materiál získaný z dlouhodobého majetku při likvidaci,
- ❖ materiál pořízený za hotové.

**Tabulka č. 8:** Příklad na pořízení materiálu jinými způsoby

Pořadí	Obsah účetního případu	MD	D
1.	Bezúplatné nabytí materiálu (darem)	112	413
2.	Vkladem materiálu podnikatelem do společnosti	112	491
3.	Přebytek materiálu zjištěný při inventarizaci	112	648
4.	Materiál získaný z dlouhodobého majetku při likvidaci	112	648
5.	Materiál pořízený za hotové	112	211

Zdroj: vlastní

## Reklamacce při dodávkách materiálu

Při dodávkách materiálu se mohou vyskytnout nesrovnalosti mezi dodavatelem a odběratelem, případně i mezi přepravcem. Nesrovnalosti se mohou týkat:

- ❖ množství dodaného materiálu nebo zboží,
- ❖ kvality,
- ❖ dodání jiného druhu než byl objedнан,
- ❖ chyb ve fakturách, atd.

Odběratel uplatňuje své nároky vůči dodavateli za nedodané množství, což je označováno jako reklamacce. Reklamační nárok se účtuje při jeho zjištění jako pohledávka za dodavatelem a může být buď uznán nebo zamítnut.

**Tabulka č. 9:** Reklamacce při dodávkách materiálu

Pořadí	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	FAP za 600 kg materiálu po 200 Kč / kg			
	Cena bez DPH	120.000	111	
	DPH 20 %	24.000	343	
	Cena s DPH	144.000		321
2.	Příjemka 550 kg materiálu na sklad	110.000	112	111
3.	VÚD na reklamační nárok (50 kg po 200 Kč)	10.000	315	111
4.	Dobropis dodavatele na 25 kg po 200 Kč			
	Cena bez DPH	5.000	-315	
	DPH 20 %	1.000	-343	
	Cena s DPH	6.000		-321
5.	Neuznaná reklamacce 25 kg	5.000	549	315

Zdroj: vlastní

### 3.2.4. Účtování o úbytcích materiálu

Úbytek materiálu je pro účetní jednotku nákladem a je účtován v ceně, ve které je evidován na skladě.

O úbytku materiálu podnik účtuje, pokud dojde k:

- ❖ vyskladnění do spotřeby,
- ❖ bezúplatnému převodu materiálu darováním,
- ❖ vkladu materiálu do společnosti,
- ❖ vyřazení materiálu v důsledku jeho zničení,
- ❖ prodeji nepotřebného materiálu,
- ❖ manku na materiálu zjištěném při inventarizaci.

**Tabulka č. 10:** Příklad na účtování o úbytcích materiálu

Pořadí	Obsah účetního případu	MD	D
1.	Vyskladnění do spotřeby	501	112
2.	Bezúplatný převod zásob darováním	543	112
3.	Škoda na materiálu způsobená živelní pohromou	582	112
4.	Vyřazení materiálu v důsledku jeho zničení	582	112
5.	Úbytek prodaného nepotřebného materiálu	542	112
6.	Manko na materiálu:		
	a) do normy přirozeného úbytku	501	112
	b) nad normu přirozeného úbytku	549	112

Zdroj: vlastní

### Poskytnuté zálohy na pořízení materiálu a zboží

Před dodávkou materiálu nebo zboží může dodavatel požadovat platbu předem – zálohu. Zálohou je vyjádřena pohledávka vůči dodavateli. Poskytnutá záloha obsahuje i DPH, o kterém odběratel účtuje až po obdržení daňového dokladu, který dodavatel vystaví na základě přijetí platby na svůj účet.

Záloha je účtována na účtech 151 – Poskytnutá záloha na materiál nebo 152 – Poskytnutá záloha na zboží. Po splnění dodávky obdrží odběratel fakturu na celou částku s vyúčtováním zaplacené zálohy.

**Tabulka č. 11:** Příklad na účtování poskytnutých záloh

Pořadí	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	Zaplacena záloha na nákup materiálu – výpis z BÚ	12.000	151	221
2.	Přijetí daňového dokladu – DPH 20 %	2.000	343	151
3.	FAP za dodávku materiálu			
	a) cena materiálu bez DPH	30.000	111	321
	b) DPH z celkové hodnoty služeb	6.000	343	321
	c) zúčtování zálohy vůči dodavateli	10.000	321	151
	d) odečet DPH ze zálohy	2.000	321	343
4.	Úhrada dodavatelské faktury po zúčtování zálohy	24.000	321	221
5.	Převod materiálu na sklad v pořizovací ceně	30.000	112	111

Zdroj: vlastní

**Materiál na cestě a nevyfakturované dodávky**

Na konci účetního období při uzavírání účetních knih může nastat situace, kdy kupující podnik nemá k dispozici ke dni uzavírání účetních dva důležité doklady, a to daňový doklad (fakturu) a příjemku.

O materiálu na cestě se účtuje v případě, že účetní jednotka obdržela dodavatelskou fakturu za nakoupený materiál, ale dosud do skladu nedošel (dodávka je tedy na cestě). Došlá faktura se účtuje obvyklým způsobem, chybějící příjemka se nahradí vnitřním účetním dokladem, jímž se převede částka faktury z účtu 111 – Pořízení materiálu na vrub účtu 119 – Materiál na cestě. V příštím účetním období se dodávka na základě příjemky převede z účtu 119 – Materiál na cestě na účet 112 – Materiál na skladě.

Nevyfakturované dodávky představují situaci, kdy odběratel obdržel dodávku materiálu, ale dodavatelská faktura do konce účetního období nedošla. Zásilka materiálu byla převzata do skladu podle příjemky, v níž byl materiál oceněn podle smluvní ceny a zaúčtován obvyklým způsobem. Místo faktury vyhotoví účetní jednotka vnitřní účetní doklad, podle něhož se závazek zaúčtuje v odhadnuté ceně ve prospěch účtu 389 – Dohadné účty pasivní.

**Tabulka č. 12:** Příklad na účtování materiálu na cestě a nevyfakturovaných dodávek

Pořadí	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	FAP za dodávku materiálu			
	Cena bez DPH	50.000	111	
	DPH 20 %	10.000	343	
	Cena s DPH	60.000		321
2.	VÚD – na nepřevzatý materiál	50.000	119	111
3.	Příjemka na dodávku náhradních dílů	90.000	112	111
4.	VÚD – nevyfakturované dodávky	50.000	111	389

Zdroj: vlastní

### 3.2.5. Aktivace materiálu a služeb

Podnik si může vyrábět některé druhy materiálu, jako obaly, náhradní díly apod. Jde zpravidla o takové předměty, které patří do jiného oboru než je hlavní výrobní program a nahrazují externí dodávky.

Při výrobě těchto předmětů vzniknou účetní jednotce náklady, proto musí být jejich předání na sklad materiálu účtováno jako výnos (jako ekvivalent vynaložených nákladů). Pro aktivaci materiálu je použit účet 621 – Aktivace materiálu.

Vnitropodnikové služby souvisí s přepravou dodávek zásob provedenou vlastními dopravními prostředky, jde tedy o vnitropodnikovou službu, jež je součástí pořizovací ceny materiálu. Účtuje se ve prospěch účtu 622 – Aktivace vnitropodnikových služeb (tím se dostává do výnosů jako ekvivalent nákladů vynaložených na přepravu).

**Tabulka č. 13:** Příklad na aktivaci materiálu a vnitropodnikových služeb

Pořadí	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	Různé náklady související s pořízením materiálu:			
	a) spotřebovaný materiál	20.000	501	112
	b) mzdové náklady	7.000	521	331
	c) odpisy	13.000	551	07x/08x
2.	Aktivace materiálu	40.000	111	621
3.	a) PHM spotřebované při dopravě materiálu	5.000	501	211
	b) mzda řidiče při dopravě materiálu	1.000	521	331
4.	Aktivace vnitropodnikové dopravy	6.000	111	622
5.	Převod materiálu na sklad	46.000	112	111

Zdroj: vlastní

### 3.2.6. Účtování o zásobách vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby se sledují především v účetních jednotkách s výrobní činností.

Zásoby vlastní výroby zahrnují:

- ❖ nedokončenou výrobu,
- ❖ polotovary,
- ❖ výrobky,
- ❖ zvířata.

V účtové osnově je pro ně vyčleněna účtová skupina 12 – Zásoby vlastní výroby. Na stranu MD těchto účtů jsou účtovány přírůstky zásob vlastní výroby se souvztažným zápisem na účty 61x – Změna stavu zásob vlastní výroby. Úbytky jednotlivých druhů zásob vlastní výroby se účtují na vrub výnosových účtů 61x – Změna stavu zásob vlastní výroby a ve prospěch účtů 12x – Zásoby vlastní výroby.

O přírůstcích a úbytcích zásob vlastní výroby podle způsobu A je účtováno zpravidla jednou měsíčně, kdy dojde k ovlivnění majetkové složky a výnosů účetní jednotky.

**Tabulka č. 14:** Příklad na účtování zásob vlastní výroby způsobem A

Pořadí	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	Přírůstek nedokončené výroby – 100 kg slitiny (oceněno ve vlastních nákladech)	500	121	611
2.	Převod z nedokončené výroby na polotovary (snížení stavu nedokončené výroby – 80 kg převzato do slévárny)	400	611	121
3.	Přírůstek polotovarů 70 kg odlitků	700	122	612
4.	Úbytek 50 kg odlitků (převzetí do obrobny)	500	612	122
5.	Přírůstek výrobků 40 kg	800	123	613
6.	Vyskladnění výrobků při prodeji 30 kg	600	613	123
7.	FAV na 30 kg výrobků cena celkem bez DPH	900	311	601
	DPH 20 %	180	311	343

Zdroj: vlastní

### 3.2.7. Účtování o zboží

Účtování zboží má obdobné prvky jako účtování materiálu s tím rozdílem, že jsou používány specifické účty týkající se zboží. Zbožím mohou být jak movité věci, pořízené dodavatelským způsobem, tak výrobky vlastní výroby, které organizace po jejich dokončení převedla do vlastních prodejen a tím se pro ni staly zbožím.

#### Předání zboží do vlastních maloobchodních prodejen

Pokud má výrobní účetní jednotka vlastní prodejny, pak předáním výrobků do prodejen mění účetní jednotky své výrobky na jinou majetkovou složku, a to zboží. To znamená, že musí být zaúčtován jednak úbytek výrobků a jednak přírůstek zboží. Tento převod se oceňuje ve vlastních nákladech vynaložených na jeho výrobu.

**Tabulka č. 15:** Příklad na předání zboží do vlastních maloobchodních prodejen

Pořadí	Účetní operace	MD	D
1.	Úbytek výrobků	613	123
2.	Převodka na vyrobené a předané zboží	131	621
3.	Převzetí zboží na prodejnu	132	131

Zdroj: vlastní

### **Prodej v maloobchodě při oceňování zásob v prodejních cenách<sup>2</sup>**

Při evidenci zboží v maloobchodních organizacích je důležité, aby účetní jednotka měla přehled o tom, v jaké hodnotě má zásoby zboží na prodejně, neboť v maloobchodě se zpravidla nevede evidence zboží na skladových kartách. U zboží, které je v maloobchodních prodejnách evidováno v prodejní ceně a účetní jednotka je plátcem DPH, je nutno řešit zúčtování odchylek mezi nákupní a prodejní cenou, která obsahuje DPH.

Pro účtování se při převzetí zboží na sklad používají analytické účty například 132/1 – Zboží na skladě a v prodejnách – **prodejní cena**, 132/2 – Zboží na skladě a v prodejnách – **ostatní náklady**, 132/3 – Zboží v prodejně – **prodejní cena**, 132/4 – Marže, 132/5 – DPH z prodejní ceny, 132/6 – Oceňovací odchylka.

V praxi je využíváno více variant dále uvedeného způsobu účtování, ale ať už účetní jednotky používají jakýkoli způsob rozpouštění oceňovacích rozdílů, musí být závazně upraven vnitropodnikovou směrnicí a tento způsob nesmí vést ke zkreslování stavu majetku a hospodářského výsledku.

---

<sup>2</sup> Citace – Hóťová, R., Finanční účetnictví, 2005, str. 40



**Tabulka č. 16:** Příklad na účtování zboží v maloobchodních prodejnách

Pořadí	Obsah účetního případu	Cena v Kč	MD	D
1.	FAP za nákup zboží	1.000	131	
	DPH 10 %	200	343	
	Cena s DPH	1.200		321
2.	Příjemka zboží na sklad	1.000	132/1	131
3.	FAP za dopravu od neplátce DPH	50	132/2	321
4.	a) převod 5 ks do prodejny	500		132/1
	b) ocenění v prodejně – marže 20 %	100	132/4	
	c) DPH z prodejní ceny (600 x 20 %)	120	132/5	
	d) prodejní cena (500 + 100 + 120) : 5 ks = 144 Kč / ks	720	132/3	
5.	Převod části odchylek (50 : 1000) x 500	25	132/6	132/2
6.	a) prodej 3 ks po 144 za kus	432	211	
	b) tržba bez DPH	360		604
	c) úbytek zásob v prodejních cenách (3 ks)	432	504	132/3
	d) úbytek marže	60	504	132/4
	e) úbytek DPH 432 - ( 432 : 1, 20)	72	504	132/5
	f) úbytek odchylek (25 : 732) x 432	14,75	504	132/6

Zdroj: vlastní, na základě Hótová, R., Finanční účetnictví, 2005, str. 40

### 3.2.8. Inventarizace zásob

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost inventarizovat majetek a závazky. Provedení inventarizace je jednou z činností, která přispívá k průkaznosti, úplnosti a správnosti údajů v účetnictví, proto je inventarizace velmi důležitou součástí účetnictví a je nutné jí věnovat patřičnou pozornost.

Účelem inventarizace je ověřit, zda stav majetku a závazků zachycený v účetnictví odpovídá skutečnosti. Podle toho, kdy se inventarizace provádí mohou být řádné (k okamžiku sestavení účetní závěrky), mimořádné (k okamžiku sestavení mimořádné účetní závěrky nebo při změně odpovědného pracovníka), a podle rozsahu mohou být úplné nebo dílčí.

Inventarizace se skládá ze tří etap:

- ❖ inventura,
- ❖ srovnání zjištěných skutečností s účetním stavem a vyčíslení vzniklých inventarizačních rozdílů,
- ❖ případný odpis hodnoty majetku, opravná položka či rezerva, pokud k tomu vznikl důvod, popřípadě vzniklý přebytek.

### **Inventura**

Inventura znamená zjištění skutečného stavu majetku a závazků k určitému dni u jednotlivých složek majetku. Inventura může být buď fyzická nebo dokladová.

Fyzická inventura se provádí u majetku hmotné povahy. Jedná se například o materiál na skladě, zboží na skladě a v prodejnách, pokladní hotovost, inventář, stroje a zařízení, apod. Skutečné stavy se při fyzické inventuře zjišťují přepočtením, převážením, přeměřením.

Dokladová inventura se provádí u takových položek, které svojí povahou vylučují provedení fyzické inventury jako pohledávky, závazky, náklady příštích období, rezervy, peníze na běžném účtu, atd. Při dokladové inventuře se skutečný stav příslušného druhu majetku a závazků zjišťuje pomocí různých písemných dokladů (bankovní výpisy, výplatní listiny, daňová přiznání, atd.)

Inventuru provádí inventarizační komise, která vyhotovuje inventurní soupisy a inventarizační zápis.

### **Inventarizační rozdíly**

Jsou výsledkem porovnání skutečného stavu zásob se stavem účetním a tyto rozdíly musí být zaúčtovány do účetního období, ve kterém byly zjištěny.

Inventarizačním rozdílem může být:

- ❖ manko,
- ❖ přebytek.

## **Manko**

Skutečný stav zásob je nižší než stav vykázaný v účetnictví a rozdíl nelze doložit účetním dokladem. Manko je tedy úbytek zásob, u něhož nebyla zjištěna konkrétní příčina. Podle povahy manka a podle odpovědnosti zaměstnanců za svěřené zásoby je rozlišováno:

### **Manko nezaviněné do výše norem přirozených úbytků**

Na některé druhy zásob působí při manipulaci nebo skladování různé vlivy, kterým nelze zabránit. Jedná se například o seschnutí, rozprášení, vypařování, dále ztratné v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat. Účetní jednotky si stanoví vnitřní směrnici normy přirozených úbytků zásob, které mají platnost po určitou dobu. Normy musí odpovídat skutečným podmínkám a jejich výše musí být odůvodněná. Zjištěný úbytek takto stanovené normy účtujeme jako spotřebu materiálu na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu se souvztažným zápisem jako úbytek zásob na účtu 112 – Materiál na skladě. Norma přirozeného úbytku materiálu je daňově uznatelným nákladem. U zásob vlastní výroby je úbytek zásoby do normy přirozených úbytků účtován na vrub účtu účtové skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a souvztažně je zaúčtován úbytek zásob na účtu účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby.

### **Ostatní manka**

Všechny ostatní úbytky zásob nad stanovenou normu představují manka:

- ❖ manka nad normy přirozených úbytků,
- ❖ zaviněná manka do výše norem přirozených úbytků,
- ❖ všechna manka na zásobách, kde není normován přirozený úbytek.

Manka musí být projednána inventarizační komisí, která stanoví míru zavinění odpovědných osob a určí výši náhrady.

Ostatní manka jsou považovány za provozní náklad a jsou účtována na stranu MD účtu 549 – Manka a škody se souvztažným zápisem na účtu 112 – Materiál na skladě.

### Náhrada za zaviněné manka se může uskutečnit buď:

- ❖ v hotovosti (účtováno na vrub účtu 211 – Pokladna),
- ❖ platbou na účet (účtováno na vrub účtu 221 – Běžný účet),
- ❖ srážkou ze mzdy (účtováno na vrub účtu 331 – Zaměstnanci).

### Přebytek

Stav zásob na skladě zjištěný fyzickou inventurou je vyšší, než vykazuje účetnictví. Přebytek je účtován jako výnos na účet 648 – Ostatní provozní výnosy a přírůstek aktiv na účtu 112 – Materiál na skladě.

Manka a přebytky zásob je možné také vzájemně vyrovnávat, ale pouze tehdy, jsou-li zásoby evidovány podle jednotlivých druhů a jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů zásob. V takovém případě se zjištěná manka a přebytky vzájemně převedou a výsledný rozdíl se pak posuzuje podle toho, zda částka přebytku převyšuje částku manka, výsledný rozdíl je pak přebytkem, nebo naopak mankem.

**Tabulka č. 17:** Příklad na účtování inventarizačních rozdílů

Pořadí	Obsah účetního případu	Cena v Kč	MD	D
1.	Ztráta na materiálu do výše norem přirozených úbytků	1.000	501	112
2.	Manko nad normu přirozených úbytků na základním materiálu	500	549	112
3.	Manko předepsáno skladníkovi k úhradě	500	335	648
4.	Přijatá náhrada za manko srážkou ze mzdy	500	331	335
5.	Přebytek na náhradních dílech	400	112	648
6.	Přebytek u pomocného materiálu – chyba v účtování při vyskladnění	100	112	501

Zdroj: vlastní

## Škody na zásobách

Škody na zásobách způsobené např. fyzickým znehodnocením nebo živelními pohromami a jinými nahodilými událostmi představují úbytek materiálu a zároveň provozní nebo mimořádný náklad účtovaný na vrub účtu 549 – Manka a škody nebo 582 – Škody. Do mimořádných nákladů se však doporučuje účtovat pouze ve zcela mimořádných případech. Předepsané náhrady škod jsou účtovány jako výnos na účet 648 – Ostatní provozní výnosy, popř. 688 – Ostatní mimořádné výnosy. Přiznaná náhrada škody pojišťovnou se účtuje na vrub účtu 378 – Jiné pohledávky. Pokud nebyla pojistná událost likvidována do konce účetního období, zaúčtujeme předpokládanou náhradu škody od pojišťovny na vrub účtu 388 – Dohadné účty aktivní.

**Tabulka č. 18:** Příklad na účtování škod

Pořadí	Obsah účetního případu	Cena v Kč	MD	D
1.	Zjištěná škoda na zásobách v důsledku požáru	15.000	582	112
2.	Předpis náhrady od pojišťovny v roce 2009	15.000	378	688
3.	Rok 2010 - pojišťovna zaslala oznámení o výši pojistného plnění	15.000	221	378

Zdroj: vlastní

### 3.2.9. Opravné položky

Při inventarizaci se také porovnává užitná hodnota zásob s jejich oceněním v účetnictví. Zjišťuje se, zda užitná hodnota zásob odpovídá jejich ocenění v účetnictví.

Mohou nastat tyto varianty:

- ❖ Zásoby mají vyšší užitnou hodnotu, než je ocenění v účetnictví – v takovém případě se o přírůstek hodnoty zásob neúčtuje z důvodu respektování zásady opatrnosti v účetnictví;
- ❖ Užitná hodnota zásob je nižší než cena zásob vykázaná v účetnictví – v takovém případě se musí zjistit, zda snížení hodnoty je trvalého, nebo dočasného charakteru.

Trvalé snížení hodnoty zásob se zaúčtuje na účtu 549 – Manka a škody, hodnota snížení hodnoty zásob není daňově uznatelným nákladem.

Jedná-li se o přechodné snížení zásob, vytvoří se na snížení hodnoty opravná položka k materiálu, a to zápisem ve prospěch účtu 191 – Opravná položka k materiálu (196 – Opravná položka ke zboží) se souvztažným zápisem na účtu 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek. Tvorba opravných položek není daňově uznatelným nákladem.

Pokud pomine důvod pro existenci opravné položky, vyúčtuje se jejich částečné nebo úplné rozpuštění do výnosů, a to ve prospěch účtu 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek.

**Příklad č. 19:** Příklad na účtování opravných položek

Pořadí	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	Tvorba opravné položky u základního materiálu	25.000	559	191
2.	Tvorba opravné položky u zboží	2.000	559	196
3.	<u>Další účetní období:</u> Zrušení opravné položky ke zboží	2.000	196	559
4.	Trvalé snížení hodnoty zboží - škoda	2.000	549	132
5.	Částečné snížení opravné položky u základního materiálu	10.000	191	559

Zdroj: vlastní

### 3.2.10. Účtování zásob způsobem B

Nakupované zásoby se v průběhu roku zúčtovávají přímo do nákladů, a to bez ohledu na to, zda byly nebo nebyly skutečně spotřebovány. Na majetkových účtech v 1. účtové třídě je účtováno až při roční uzávěrce, kdy jsou zaúčtovány zůstatky zásob. Tento způsob účtování neumožňuje v průběhu účetního období zjistit z hlavní knihy skutečné náklady vynaložené na dosažení příslušných výnosů vázaných na dané účetní období. Z tohoto důvodu se tento způsob používá především u podniků produkujících služby s krátkodobým cyklem výroby a prodeje a u podniků velmi malých.

Převzetí zásob na sklad a jejich spotřeba se zaznamenává jen v analytické evidenci na skladních kartách. Z toho také vyplývá, že je nezbytné pečlivé vedení skladové evidence pro průkaznost stavu zásob v průběhu účetního období, a pro provedení inventarizace na konci účetního období. Bez běžně vedené skladové evidence nelze používat pro evidenci zásob způsob B.

Při dodavatelském způsobu se v průběhu účetního období složky pořizovací ceny nakupovaných zásob účtují na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy se souvztažným zápisem na příslušných účtech zúčtovacích vztahů nebo na finančních účtech.

U zásob vlastní výroby se v průběhu účetního období v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby neprovádí žádné účetní zápisy a vynaložené náklady na výrobu se běžně účtují na příslušných účtech 5. účtové třídy – Náklady.

Tohoto způsobu účtování o pořízení a úbytku zásob se používá v případě, kdy účetní jednotka nepotřebuje v průběhu účetního období informace o stavu zásob z účetnictví. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona o účetnictví.

**Tabulka č. 20:** Účtování nákupu zásob způsobem B

Pořadí	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	Počáteční stav materiálu k 1. 1. 2010	5.000	112	701
2.	FAP za nákup materiálu	15.000	501	321
3.	FAP za dopravu materiálu	3.000	501	321
4.	Úhrada faktury za materiál z BÚ	15.000	321	221
5.	Úhrada faktury za dopravu materiálu z BÚ	3.000	321	221
6.	Výdej materiálu do spotřeby na základě výdejky	4.000	Skladní karta	
7.	<u>Účtování na konci účetního období:</u> Převod počátečního stavu materiálu do spotřeby (podle skladové evidence)	5.000	501	112
8.	Převod konečného stavu na sklad (podle skladové evidence)	19.000	112	501
9.	Převod konečného stavu materiálu na účet 702	19.000	702	112

Zdroj: vlastní

Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy účtů 112 – Materiál na skladě a 132 – Zboží na skladě a v prodejnách převedou na vrub nákladových účtů 501 – Spotřeba materiálu a 504 – Prodané zboží. Stav zásob podle skladové evidence, který je ověřen inventarizací, je zaúčtován u materiálu na vrub účtu 112 – Materiál na skladě souvztažně na účet 501 – Spotřeba materiálu a na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách souvztažně s účtem 504 – Prodané zboží.

Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy zásob účtované na příslušných účtech účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby převedou na vrub účtů účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti. Stav zásob zjištěný podle inventarizace je zaúčtován na vrub účtů účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby se souvztažným zápisem na účtu účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti.

Při porovnávání skutečného stavu se stavem účetním mohou být zjištěny inventarizační rozdíly, a to manko nebo přebytek. Manka se účtují na nákladové účty (501, 504 nebo 549) se souvztažným zápisem na účtech zásob (112 a 132) a přebytek je zaúčtován na účtu zásob (112 a 132) se souvztažným zápisem na účtu 648 – Ostatní provozní výnosy.

U prodeje zásob je přeúčtována pořizovací cena zásob z účtu 501 – Spotřeba materiálu na stranu MD účtu 542 – Prodaný materiál.

Podobně jako u způsobu A se koncem účetního období řeší nevyfakturované dodávky a materiál (zboží) na cestě. Souvztažným účtem k účtům 389 – Dohadné účty pasivní a 119 – Materiál na cestě (139 – Zboží na cestě) je příslušný nákladový účet (501, 504).

Přírůstky nebo úbytky zásob vlastní výroby se během účetního období neúčtují, sledují se pouze vlastní náklady na jejich výrobu na příslušných nákladových účtech. Teprve k 31.12. se převedou počáteční stavy z účtů zásob na vrub účtů účtové skupiny 61 – Změny stavu vnitropodnikových zásob. Konečné zůstatky zjištěné inventarizací jsou zaúčtovány na vrub účtů zásob a souvztažně ve prospěch účtů skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti.



**Tabulka č. 21:** Příklad na účtování zásob vlastní výroby způsobem B

Pořadí	Obsah účetního případu	MD	D
1.	Počáteční stavy k 1. 1. 2010:		
	a) nedokončená výroba	121	701
	b) polotovary	122	701
	c) výrobky	123	701
2.	Prodej výrobků na fakturu:		
	Cena bez DPH		601
	DPH 20 %		343
	Cena s DPH	311	
3.	Úbytek výrobků	Neúčtuje se	
4.	Úhrada faktury na běžný účet	221	311
5.	Přirozený úbytek nedokončené výroby	Neúčtuje se	
6.	Manko na výrobcích	549	613
7.	Přebytek nedokončené výroby	611	648
8.	Převod počátečních stavů:		
	a) nedokončené výroby	611	121
	b) polotovarů	612	122
	c) výrobků	613	123
9.	Stav k 31. 12. 2010 dle skladové evidence:		
	a) nedokončené výroby	121	611
	b) polotovary	122	612
	c) výrobků	123	613
10.	Převod konečných stavů na účet 702:		
	a) nedokončená výroba	702	121
	b) polotovary	702	122
	c) výrobky	702	123

Zdroj: vlastní

### 3.3. Vykazování zásob

#### Syntetické účty

Syntetické účty zásob podávají souhrnné informace o zásobách, vyjadřují velikost zásoby, ale nevyjadřují kolik jednotlivých druhů zásob má účetní jednotka na skladě. Na syntetických účtech musí být účtováno o zásobách zásadně v pořizovacích cenách.

#### Analytické a podrozvahové účty

Analytické účty se vedou podle ČÚS č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech.

- ❖ Účty v účtových skupinách 11 – Materiál, 12 – Zásoby vlastní výroby, 13 – Zboží, 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby a 19 – Opravné položky k zásobám se stanoví tak, aby účetní jednotka byla schopna sestavit rozvahu v příslušném členění předepsaném Vyhláškou;
- ❖ Analytické účty se vedou se zohledněním předmětu činnosti účetní jednotky podle druhů či skupin zásob ve skladové evidenci (u zásob zboží v maloobchodní činnosti aspoň podle hmotně odpovědných osob či podle míst uložení);
- ❖ Analytické účty jednotlivých druhů či skupin zásob slouží k jejich identifikaci – obsahují zejména označení, datum pořízení, datum vyskladnění, ocenění, údaje o množství;
- ❖ O zásobách daných ke zpracování jiné účetní jednotce, do konsignačních skladů či zapůjčených mimo účetní jednotku musí být účtováno na analytických účtech s uvedením místa uložení.

ČÚS č. 015 – Zásoby dále uvádí, že o zásobách, které nejsou ve vlastnictví organizace, se účtuje na podrozvahových účtech v účtových skupinách 75 až 79, kde se uvádí druh zásob a jejich ocenění. Jedná se především o zásoby, které byly předány účetní jednotce ke zpracování, vypůjčené zásoby, zásoby došlé organizaci omylem a dále materiál civilní ochrany.

## **4. PROBLEMATIKA ÚČTOVÁNÍ, OCEŇOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ ZÁSOb VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI**

### **Historie firmy**

Pekárna byla založena v roce 1990, kdy původní majitel nechal vystavět pekárnu spolu s prodejnou. Začátky pekárny byly skromné, s cílem uspokojit požadavky obyvatel malého města. V pekárně pracovalo 5 zaměstnanců v jednosměnném provozu, pro rozvoz pečiva byl k dispozici jeden automobil a zboží se rozváželo do 30-ti prodejen v okolí.

Postupem času se však pekařství rozrostlo. Velké změny nastaly především v roce 2000, kdy pekařství přebírá nový majitel, který zde působí dodnes. Byla provedena rozsáhlá rekonstrukce a rozšíření výrobních prostor pekárny, zároveň došlo ke zvýšení počtu zaměstnanců, druhů výrobků, zavážených prodejen i vozového parku.

### **4.1. Charakteristika firmy**

Pekařství XYZ působí na trhu již 20 let a v jeho čele stojí ředitelka. Pekařství se zabývá výrobou pekařských a částečně i cukrářských výrobků. V současné době vyrábí až sedmdesát druhů pečiva na den, které se mění v závislosti na dnech a na období. Pečivo se prodává nejen ve vlastní prodejně, ale je jím zásobováno téměř 100 prodejen v okolí, včetně velkoobchodu. V současné době zaměstnává 20 zaměstnanců, kteří pracují v třisměnném provozu.

Ranní směna se skládá ze čtyř členů – vedoucího směny, dvou pomocných pekařek a uklízečky. Vyrábí se pouze jemné pečivo z listového, plundrového, třeného, piškotového a lineckého těsta. Na ranní směně je vyrobeno 1.000 kusů pečiva denně.

Odpolední směna se skládá z pěti členů – vedoucího směny, jednoho pekaře a tří pomocných pekařek. Vyrábí se běžné pečivo, jemné pečivo a cukrářské výrobky. Na odpolední směně je vyrobeno 1.200 kusů pečiva denně.

Noční směna se skládá ze tří členů – vedoucího směny, pekaře a pomocné pekařky. Vyrábí se běžné pečivo a chleba. Na noční směně je vyrobeno 2.000 kusů pečiva denně.

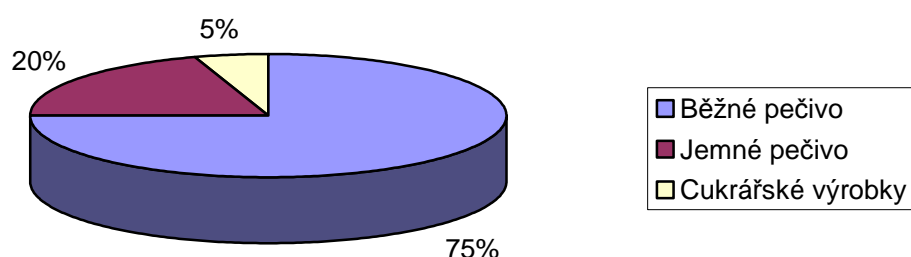
Celkový objem denní výroby je 4.200 kusů pečiva. Výroba na pátek a na sobotu bývá zpravidla vyšší než v jiné dny, což je dáno koncem pracovního týdne a nákupem čerstvého pečiva na víkend.

Pro výrobu je k dispozici jedna etážová pec a dvě rotační pece, k rozvozu pečiva vlastní pekařství tři automobily se skříňovou nadstavbou a jeden osobní automobil.

Pekařství v současné době zásobuje deset dodavatelů, z nichž majoritním dodavatelem je Diamant CZ, spol. s r.o., zbytek tvoří menšinový dodavatelé. Diamant je původem rakouskou společností, která se zabývá výrobou a distribucí polotovarů. V současné době jej v Evropě zastupují tři pobočky a v 15 zemích Evropy a Asie má své exportní partnery.

*Domnívám se, že by se organizace neměla bránit novým dodavatelům, neboť každý dodavatel má jinou nabídku. A s větší rozmanitostí a různorodostí nabídky je jistě spojena i větší spokojenost zákazníků. Podle slov ředitelky pekařství nové zdroje nehledá a se stávajícími dodavateli je spokojena, pokud by ji však oslovil dodavatel se zajímavou nabídkou, novým zdrojům by se nebránila.*

**Graf č. 1:** Podíl jednotlivých druhů pečiva na celkové výrobě



Graf: vlastní

## Cíl firmy

Cílem firmy je především spokojený zákazník, s tím je spojena nejen nabídka a kvalita pečiva, ale i obsluha v prodejně. Velký prostor pekárna věnuje inovaci nabídky, neboť vlivem působení konkurence, která ovlivňuje nejen nabídku, ale i tvorbu cen, by mohla přijít o své zákazníky. Důležité jsou také investice do nových strojů do výroby, které mají nejen lepší provozní vlastnosti, ale zároveň šetří energii a čas. V neposlední řadě je důležité získávání nových zákazníků, s čímž je spojen větší zisk. Získávání nových zákazníků je úkolem obchodně – technického vedoucího, s cílem maximalizovat počet zavážených prodejen. V rámci spokojenosti byly ve vybraných zavážených prodejnách umístěny dva dotazníky. První dotazník byl zaměřen na spokojenost stávajících zákazníků, druhý dotazník byl zaměřen na nové zákazníky a poptávku trhu. Výsledkem byla z velké míry spokojenost zákazníků a z hlediska poptávky trhu vyplynulo, že zákazníci by uvítali změny týkající se zavedení nových produktů, především produktů bio.

*Myslím si, že komunikace se zákazníky prostřednictvím dotazníku je dobrý způsob, jak být v kontaktu se zákazníky, zjistit jejich názory a připomínky a na druhé straně zákazníci jistě uvítají, že mohou vyjádřit svůj názor a přitom zůstat v anonymitě. Na základě výsledků dotazníků byl osloven dodavatel a pravděpodobně v průběhu tří měsíců bude zaveden nový produkt – chléb s obsahem aloe vera.*

Schéma č.2: Organizační struktura

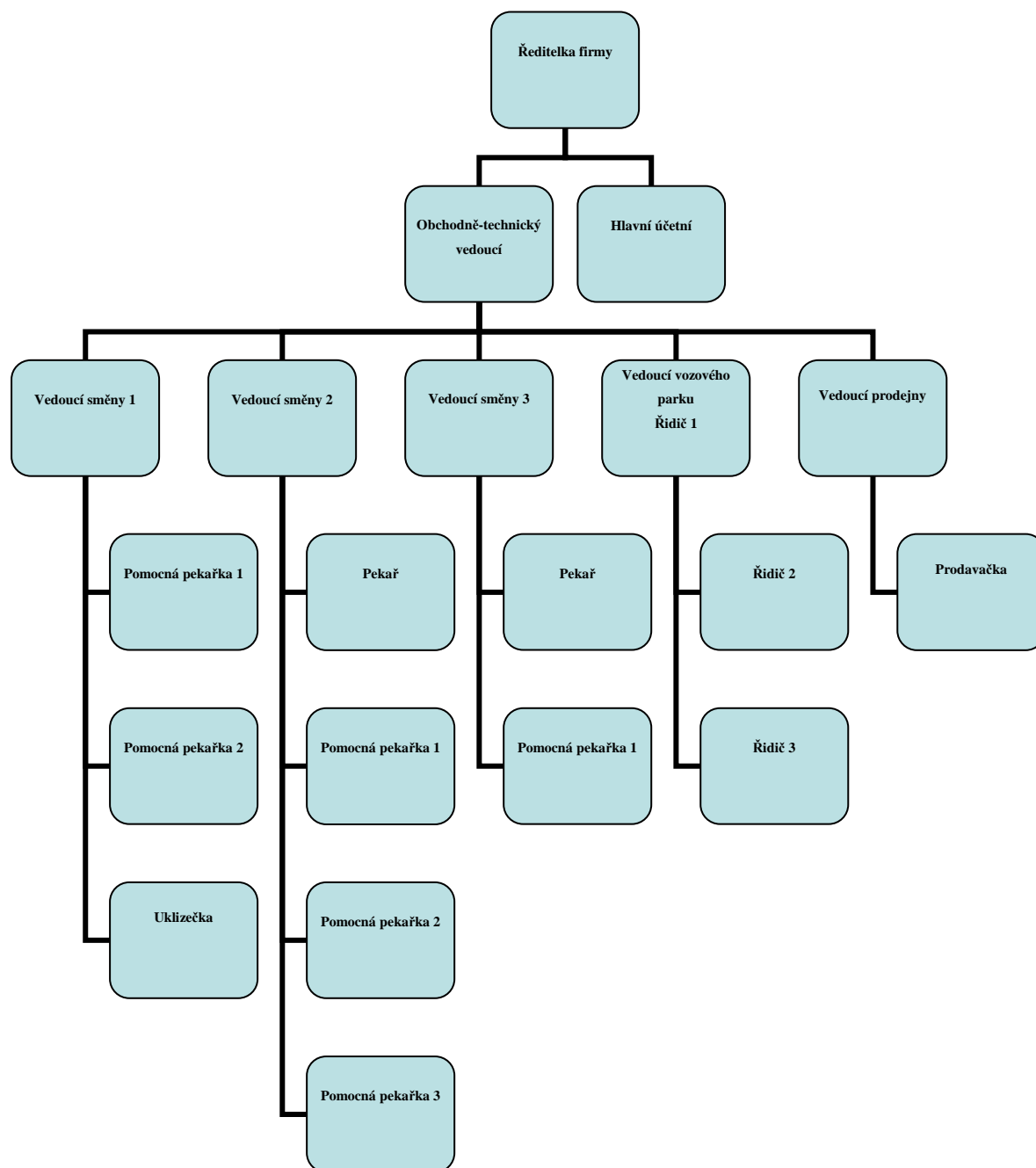


Schéma: vlastní

## 4.2. Účtování a oceňování zásob

### Účtování zásob

Organizace vede veškeré účetnictví v programu Modulsoft, kromě účtování mezd. Zásoby jsou účtovány periodicky, tedy způsobem B, kdy veškeré nákupy materiálu a zboží organizace účtuje ihned při pořízení do spotřeby na účty 501 – Spotřeba materiálu a 504 – Prodané zboží, a to bez ohledu na to, zda byly skutečně spotřebovány. Na účtech zásob v hlavní knize je účtováno na konci účetního období při uzávěrce účetních knih, kdy stav zásob zjištěný minulou inventurou je odúčtován a je naučtován stav zjištěný novou inventurou. Tento způsob účtování zásob byl blíže rozebrán v kapitole 3.3.10. – Účtování o zásobách způsobem B.

*Vybraný způsob účtování zásob je pro tuto organizaci vhodný, jelikož jde o organizaci s malým obratem, která nepotřebuje v průběhu účetního období informace o stavu zásob v účetnictví. Další výhodou způsobu B je, že není tak náročný časově ani administrativně jako způsob A. Vzhledem k tomu, že je inventarizace ve skladech zásob prováděna vždy na konci každého měsíce, má organizace přehled o skutečném stavu zásob na skladě a o jejich spotřebě. Hlavní účetní je s účtováním zásob způsobem B spokojena a chce tímto způsobem účtovat i nadále.*

### Oceňování zásob

Společnost rozlišuje dva druhy zásob, od kterých se odvíjí také jejich oceňování, a to:

- ❖ nakupované zásoby (materiál, polotovary a zboží v prodejně),
- ❖ zásoby vlastní výroby (hotové výrobky).

Materiál a polotovary jsou při pořízení oceněny pořizovací cenou, která se skládá z ceny pořízení a z nákladů, které souvisejí s jejich pořízením, do kterých je zahrnováno především dopravné, poštovné a pojistné. Zboží v prodejně je při jeho převzetí na sklad oceněno nákupní cenou.

Zásoby vlastní výroby jsou oceněny na základě receptur, které můžeme chápat jako normy pro výrobu produktu. Receptury vypracovává obchodně – technický vedoucí v tabulkovém editoru Excel, kde jsou pro jejich výpočty přednastaveny funkce. Tyto receptury

obsahují výčet surovin potřebných pro výrobu výrobku, hmotnost výrobku po upečení, ztráty vzniklé pečením v %, náklady na náplň, náklady na jeden kus celkem a celkovou režii ve výši 4 Kč na jeden výrobek. Režie zahrnuje mzdy výrobních dělníků (pekařů a pomocných pekařek), energii (vodu, elektřinu, plyn), dopravu a zisk. Součinem nákladů na jeden kus celkem a režie je získána prodejní cena výrobku bez DPH.

**Tabulka č. 22:** Ukázka receptury pro cukrový rohlík

Surovina	Receptura na 1 ks	Cena za 1 ks
Mouka	0,027	0,205
Milchteigbrotchen	0,005	0,278
Droždí	0,002	0,034
Olej	0,002	0,071
Voda	0,015	0,00
Cukr	0,003	0,052
Celková hmotnost	0,055	
Surovinové náklady na 1 ks v Kč		0,640
Ztráty vzniklé pečením v % (g/kg)	13 %	
Hmotnost po upečení	0,048	
Náklady na 1 ks v Kč/náplň		0,331
Náklady na 1 ks celkem (suroviny a náplň)		0,971
Režie		4
Prodejní cena bez DPH		3,90

**Výpočet prodejní ceny:**

Náklady na 1 ks celkem x režie =  $0,971 \times 4 \text{ Kč} = 3,90 \text{ Kč}$ .



*Vzhledem k tomu, že je sestavena pouze jedna receptura, která je považována za předběžnou kalkulaci výrobku a společnost nesestavuje výslednou kalkulaci, nemůže vedení porovnat předběžné a skutečné náklady na výrobek.*

*Dále se domnívám, že společnost má sice receptury pečlivě propracované v materiálových nákladech, ale režijní náklady jsou v recepturách uvedeny souhrnně v jedné položce. Režie by měla být rozdělena na režii výrobní, správní a odbytovou a ne pouze na režii celkovou. Z tohoto důvodu bych doporučila režie v recepturách pro větší přehlednost ještě dopracovat, především rozčlenit na přímé náklady (materiál, mzdy) a náklady nepřímé (výrobní, správní a odbytová režie). Pokud v pekařství není osoba, která by správně nastavila kalkulační vzorec, měla by společnost oslovit externí firmu, která se specializuje na kalkulování.*

Při výdeji zásob do spotřeby se používá metoda FIFO, kdy se první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob. Tato metoda ocenění úbytků zásob byla blíže rozebrána v kapitole 3.1.2. – Oceňování úbytků zásob.

#### **4.3. Skladová evidence zásob**

Skladová evidence se vede na skladních kartách, kdy na základě příjemek, převodek a výdejek dochází k pohybu zásob do skladu, mezi jednotlivými sklady a ze skladu. V pekařství není skladník, příjem zásob na sklad provádí obchodně – technický vedoucí a výdej zásob ze skladu provádí podle potřeby jednotliví pekaři.

Podnik eviduje samostatně 4 sklady:

- ❖ sklad surovin,
- ❖ sklad zboží,
- ❖ sklad hotových výrobků,
- ❖ sklad polotovarů.

##### **Sklad surovin**

Je veden pod označením Sklad 30 a jsou na něm evidovány suroviny jako mouky, oleje, margaríny, palmový tuk, sůl, cukry, droždí, vejce, tvaroh, sezam, slunečnice, lněné

semínko, kmín, škrob, kakaový prášek, skořice mletá, kypřicí prášek do pečiva, citropasta, rozinky, kečup, zelí bílé, zelenina mražená, párky, sýry, cikánská omáčka, ocet, mák, sojál, stabilan, koncentrát na výrobu perníku, arašídů natural, mandle plátky, cibule pražená, česnek sušený, poleva kakaová tmavá, poleva kakaová bílá, kokos, instantní želatina, ovocné náplně, ovocné gely, strouhanka, atd.

Na tomto skladě jsou také evidovány pečicí papíry, balicí papíry, sáčky, tašky a etikety.

Mouky, cukry a sůl podnik nakupuje pytlované a jelikož nevlastní síla pro výdej ze skladu, musí je pekař při jejich výdeji ze skladu nejdříve manuálně odvážit na vahách. Množství materiálu potřebné pro výrobu je dáno v recepturách k jednotlivým výrobkům, které přesně stanovují, kolik kterého materiálu, a polotovarů bude spotřebováno a na základě těchto údajů jsou odečteny ze skladové evidence.

Pekárně bych doporučila investovat do moderních sil, kde výdej materiálu probíhá elektronicky. Znamenalo by to nejen jednodušší manipulaci a větší přesnost, ale určitě by se tím zmenšily i přirozené úbytky materiálů, především rozprach. Organizace uvažuje o koupi síla pouze pro nejvíce používanou mouku hladkou světlou, vše však závisí na dosaženém zisku, z něhož se odvíjí i budoucí investice.

### **Sklad zboží**

Je veden pod označením Sklad 20 – Zboží v prodejně. Dle analytické evidence je sklad zboží rozdělen na Sklad zboží – nákupní cena a Sklad zboží – prodejní cena.

Zboží v prodejně je rozděleno podle DPH:

- ❖ Zboží v 0 % DPH, zde jsou evidovány obaly,
- ❖ Zboží v 10 % DPH, zde je evidováno pečivo a běžné zboží,
- ❖ Zboží v 20 % DPH, zde jsou evidovány cigarety a alkohol.

### **Sklad hotových výrobků**

Sklad hotových výrobků je veden pod označením Sklad 10 – Hotové výrobky. Na tomto skladě je evidováno 481 druhů výrobků, mezi nejvýznamnější položky patří rohlíky, chleby, vánočky, bulky, loupáky, záviny, šátečky, buchty, bábovky, koláčky, koblížky, šneky, motance, pizzy, rohlíkové párečky, slané twisty, atd.

O Vánocích a Velikonocích se vyrábí navíc sezónní výrobky jako čertíci, beránci a štolky.

### **Sklad polotovarů**

Sklad polotovarů je veden pod označením Sklad 90 - Polotovary. Na tomto skladě jsou evidovány náplně (tvarohová, ořechová, maková, kakaová, zeleninová, zelná, pudinková, čokoládová a jablečná), těsta ( chlebové světlé, chlebové tmavé, chlebové žitné, rohlíkové, vekové, sojové vánočkové, listové, plundrové, koblihové, třené, šlehané, kynuté, linecké třené, buchtové, mléčné, linecké) a technologická voda.

Podnik sám nevyrábí žádné polotovary, všechny nakupuje od dodavatelů. Pouze u pudinkových náplní a těst dochází ke smíchání instantního prášku nakoupeného od dodavatelů s ostatními surovinami.

Mezi jednotlivými sklady se účtuje na základě převodky (viz **Příloha č. 1**). Velmi častým případem je prodej odváženého tvarohu, droždí a rozinek zákazníkům. Hlavní účetní vždy na konci měsíce vyplní převodku na tyto suroviny a na základě ní jsou tyto suroviny odečteny ze skladu 30 – Suroviny a převedeny na sklad 20 – Zboží v prodejně.

## **4.4. Inventarizace zásob**

Skutečné stavy majetku a závazků se zjišťují fyzickou inventurou, tyto stavy jsou zaznamenávány v inventurních soupisech, které jsou podepsány osobami odpovědnými za provedení inventarizace (hlavní účetní a obchodně – technický vedoucí).

Případné inventarizační rozdíly jsou vyúčtovány do účetního období, za které se inventarizace provádí.

Za inventarizační rozdíl, jako rozdíl mezi evidovaným stavem majetku a závazků a skutečným stavem majetku a závazků zjištěným inventurou jsou považovány tyto případy:

- ❖ Manko – skutečný stav je nižší než evidovaný stav a rozdíl mezi těmito stavy nelze doložit účetním dokladem nebo prokázat jiným způsobem. Za manka nejsou považovány technologické a technické ztráty vznikající např. rozprachem nebo vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a

odbytovém procesu, dále ztráty vzniklé pečením, tedy manka v rámci norem přirozených úbytků zásob, které jsou v recepturách stanoveny ve výši 13 %;

- ❖ Přebytek – skutečný stav je vyšší než evidovaný stav a rozdíl mezi těmito stavy nelze doložit účetním dokladem nebo prokázat jiným způsobem stanoveným zákonem.

#### **Inventarizace se provádí u jednotlivých skladů následovně:**

Ve skladu materiálu, polotovarů, hotových výrobků a zboží je inventarizace prováděna na konci každého měsíce. Inventarizaci provádí pracovníci z řad vedoucích směny a obchodně – technický vedoucí. Tito pracovníci provádí také zvlášť inventarizaci obalového materiálu.

Inventarizace na prodejně je prováděna dvakrát ročně, a to k 30. 6. a k 31. 12. a provádí ji vedoucí prodejny a obchodně – technický vedoucí.

*Pekařství nemá v současné době vytvořeny žádné vnitropodnikové směrnice, proto bych doporučila vypracovat směrnice týkající se zásob a inventarizace, kde by byly uvedeny veškeré informace, které se k inventarizaci vztahují. Osobně si myslím, že existence vnitropodnikových směrnic je v každé společnosti velmi důležitá a pokud chce pekařství předcházet možným problémům a nesrovnalostem, je opravdu nezbytné směrnice vytvořit.*

## 5. ZÁVĚR

Účetní informace o podniku jsou důležitým zdrojem jak pro interní, tak pro externí uživatele, kterým jsou předkládány formou účetních výkazů. Díky těmto informacím si jejich uživatelé mohou vytvořit představu o tom, jaká je finanční situace podniku a jak je tento podnik ekonomicky schopný.

Zásoby jako složka oběžných aktiv mají pro výrobní podnik nesmírný význam, neboť bez nich by takový podnik nemohl vyrábět, vlastně by ani nemohl existovat. Zásoby podnik může buď nakupovat od odběratelů nebo vytvářet vlastní činností a je velmi důležité zvolit vhodný způsob jejich oceňování jak při pořízení, tak při jejich spotřebě. Důležitou úlohu při oceňování sehrávají kalkulace, které musí být nastaveny tak, aby pokryly nejen přímé, ale i nepřímé náklady spojené s výrobou produktu. Otázkou je, zda je pro společnost výhodnější oceňovat zásoby vlastní výroby pouze na úrovni přímých nákladů nebo zahrnout i část nepřímých nákladů. Pokud si organizace vyrábí výrobky pro vlastní potřebu, pak je ocenění na úrovni přímých nákladů dostačující. Pokud organizace vyrábí vlastní činností zásoby, které neslouží pouze pro její potřebu, ale slouží i k prodeji, pak by ocenění na úrovni přímých nákladů nebylo dostačující a je nutné zahrnout i náklady nepřímé. Vlastní náklady jsou součástí prodejní ceny, která by měla pokrývat jak veškeré náklady spojené s výrobou výrobku, tak i zisk.

Neméně důležitou činností v podniku je zvolení správných metod účtování, kdy účetní jednotka volí mezi průběžným způsobem A a periodickým způsobem B. Hlavní rozdíl mezi oběma způsoby spočívá v tom, že u způsobu A jsou záznamy o nakoupených zásobách a nákladech prodaných zásob na stále aktuální bázi, což zajišťuje dobré operativní řízení, ulehčuje přípravu účetních výkazů a rozhodování manažerů. U způsobu A je možno z účetnictví kdykoliv v průběhu účetního období zjistit stav zásob na skladě a jejich hodnotu v korunách, což u způsobu B nelze. U způsobu B se totiž stav zásob a náklady spojené s jejich prodejem počítají až na konci účetního období, kdy je na základě fyzické inventury provedeno porovnání skutečného stavu se stavem účetním. Proto je způsob B vhodný spíše pro menší účetní jednotky, které nedosahují velkého obrátu a nepotřebují v průběhu účetního období informace o stavu zásob z účetnictví. Další důležitou činností podniku je provádění inventarizace k určitému datu, kdy je nezbytné stanovit etapy inventarizace, vyčíslit při ní vzniklé inventarizační rozdíly a způsob jejich náhrady.

Praktická aplikace se věnovala účtování, oceňování a vykazování zásob v pekárně XYZ, kde byla přiblížena její historie a současná charakteristika. Zároveň byly zmíněny cíle do budoucna, kterými jsou především spokojený zákazník, inovace nabídky, investice do nových strojů a s nimi spojený větší zisk. Jako velmi důležitou proto považuji komunikaci se zákazníky, která může probíhat například formou dotazníků. Na základě nich organizace může zjistit názory a připomínky zákazníků a těm potom přizpůsobit svou nabídku.

Dále jsem uvedla, jak v této společnosti účtují a oceňují zásoby. Domnívám se, že zvolený způsob oceňování je pro organizaci vhodný, jelikož je to organizace s malým obratem, která nepotřebuje v průběhu účetního období informace o stavu zásob z účetnictví, a také pro jeho malou administrativní a časovou náročnost. U oceňování zásob jsem organizaci doporučila sestavit předběžné a výsledné kalkulace k výrobkům, na základě nichž by společnost mohla porovnat předběžné a skutečné náklady na výrobek. Dále jsem navrhla dopracovat tyto receptury v oblasti režii, neboť je v nich stanovena pouze režie celková a není rozlišena režie výrobní, správní a odbytová.

Dále byla charakterizována skladová evidence zásob s doporučením investovat do moderní skladové techniky v podobě nových sil, neboť manuální odvažování surovin je nejen náročné na manipulaci, ale je především méně přesné. Také jsem popsala, jak probíhá inventarizace zásob v této společnosti a v souvislosti s ní jsem této společnosti doporučila vytvořit vnitropodnikové směrnice týkající se inventarizace. Vytvoření vnitropodnikových směrnic by znamenalo zajištění metodického postupu při vykonávání inventarizace a předcházení možným problémům vztahujícím se například k náhradám za vzniklé manko.

## Seznam použité literatury

- [1] HÓTOVÁ, R. *Finanční účetnictví*. 1.vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2005., 168 s. ISBN 80-248-0837-4.
- [2] Kolektiv autorů. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2008*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 447 s. ISBN 978-80-7263-450-7.
- [3] Kolektiv autorů. *Účetní souvztažnosti 2008-2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 428 s. ISBN 978-80-7357-338-6.
- [4] Kolektiv autorů. *Účetnictví podnikatelů 2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009, 664 s. ISBN 978-80-7357-419-2.
- [5] Landa, M. *Účetnictví podniku*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2006, 495 s. ISBN 80-86861-11-2.
- [6] STROUHAL, J.; ŽIDLICKÁ, R.; KNAPOVÁ, B. *Účetnictví 2009 velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2009, 659 s. ISBN 978-80-251-2425-3.

## Zákony a vyhlášky

- [7] Zákon č. 563/2002 Sb., o účetnictví
- [8] Zákon č. 235/2005 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- [9] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojeného účetnictví.
- [10] České účetní standardy

## **Seznam zkratek**

**Sb.** – sbírka zákonů

**ČÚS** – České účetní standardy pro podnikatele č. 001 až 023

**DPH** – daň z přidané hodnoty

**PSO** – počáteční stav oceňovací odchylky

**PřO** – přírůstek oceňovací odchylky

**ÚO** – úbytek oceňovací odchylky

**PSZ** – počáteční stav zásob

**PřZ** – přírůstek zásob

**ÚZ** – úbytek zásob

**KSZ** – konečný stav zásob

**K** – koeficient

**FAP** – faktura přijatá

**FAV** – faktura vystavená

**VÚD** – vnitřní účetní doklad

**PHM** – pohonné hmoty



## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk bakalářské práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že údaje o bakalářské práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěném v příloze mé bakalářské práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo – bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne .....

.....

jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Družstevní 1178

696 02 Ratíškovice

## **Seznam příloh**

**Příloha č. 1 – Převodka**